

Le contrôle financier de l'Etat sur les établissements et les entreprises publics (EEP) entre les impératifs de la loi et les déterminants pratiques pour une analyse de la performance

Financial control by the State over public institutions and enterprises between legal requirements and practical determinants for performance analysis

BOUALAM Abdelaziz

Doctorant chercheur FSJES Souissi Université Mohammed V Rabat,
Centre Interdisciplinaire de Recherche en Performance et Compétitivité (CIRPEC)
Equipe de recherche en finance, politique économique et compétitivité de l'entreprise
Laboratoire de Recherche en Compétitivité Economique et Performance Managériale
(LARCEPEM)

Email : boualam.abdelaziz9@gmail.com

OUBAL Khadija

Enseignante- chercheur, FSJES Souissi Université Mohammed V Rabat, Centre
Interdisciplinaire de Recherche en Performance et Compétitivité (CIRPEC)
Equipe de recherche en finance, politique économique et compétitivité de l'entreprise
Laboratoire de Recherche en Compétitivité Economique et Performance Managériale
(LARCEPEM)

Email : k.oubal@um5s.net.ma

Résumé :

Dans ce travail de recherche, nous essayerons de traiter l'action de l'Etat (contrôle financier) vis-à-vis de son portefeuille public (établissements et entreprises publics) à travers l'angle manageriel. Dans un premier point, nous démontrerons le soubassement théorique et juridique du contrôle financier de l'Etat. En deuxième point, nous focalisons l'attention sur l'aspect pratique du contrôle financier à travers sa structure et ses outils pratiques. En dernier point nous ferons une lecture analytique du concept de performance publique comme une finalité pour le contrôle financier. L'objectif étant d'analyser les pratiques managériales utilisées par les EEP et dégager des enseignements qui pourraient être exploités par les responsables dans l'instauration des meilleures pratiques managériales.

Mots clés : Contrôle financier, impératifs de loi, déterminants pratiques, EEP, Performance.

Abstract:

In this research, we will try to treat the action of the State (financial control) vis-à-vis its public portfolio (institutions and public companies) through the managerial angle, in a first point we demonstrate the theoretical and legal underpinning of the financial control of the State, and in the second point we focus attention on the practical aspect of financial control through its structure and practical tools. Analytical reading to the concept of public performance as a purpose for financial control. The objective is to analyse the managerial practices used by the EEPs and identify lessons that could be used by managers to implement best managerial practices.

Key words: Financial control, imperatives of law, practical determinants, PEE, performance.

Introduction

Le portefeuille public (établissements et entreprises publics) joue un rôle important dans le développement économique et social du pays. Ce portefeuille public est présent dans tous les secteurs d'activités à travers le volume des investissements réalisés par les établissements et entreprises publics (EEP), chose qui a permis le pays de se doter d'infrastructures de qualité, ce qui a constitué un facteur déterminant dans le lancement de plusieurs branches d'activité.

La mise en place des stratégies sectorielles engagées par l'Etat sont fortement prises en charge par les EEP et couvrent pratiquement tous les secteurs clés de l'économie : énergie, agriculture, pêche maritime, tourisme, industrie, logistique, formation professionnelle ... (la cour des comptes, 2016, p10).

L'action de l'Etat vis-à-vis des entreprises et des établissements publics était toujours un point de débat, chacun réagit de sa manière. Les acteurs du contrôle financier de l'Etat (contrôleur d'Etat, contrôleur payeur) et les ordonnateurs des établissements et entreprises publics (EEP) sont l'objet de ce débat dans la facette de l'opinion publique et se trouvent dans la contradiction entre l'application de la loi (performance procédurale) et l'amélioration de la performance économique et financière, d'où la question de la souplesse de la loi.

Dans ce cadre nous posons une grande question, dans quelle mesure la notion de la performance publique s'influence par le contrôle financier de l'Etat sur les établissements et entreprises publics ?

Cette grande question peut être subdivisée en plusieurs questions :

- Quel aspect théorique du contrôle financier de l'Etat ?
- Quels sont les principaux instruments de gestion utilisés par les EEP ?
- La performance publique est-elle une finalité pour le contrôle financier de l'Etat ?

L'article 89 de la constitution stipule que *"Le Gouvernement exerce le pouvoir exécutif. sous l'autorité du Chef du Gouvernement, le Gouvernement met en œuvre son programme gouvernemental, assure l'exécution des lois, dispose de l'administration et **supervise les établissements et entreprises publics et en assure la tutelle**"*, notre recherche se situe dans ce sens pour traiter la notion de supervision (contrôle financier de l'Etat). En premier lieu, nous commencerons par l'arsenal juridique du contrôle financier de l'Etat. Puis nous traiterons l'aspect pratique du contrôle financier de l'Etat, également dans cette recherche nous examinons en dernier point sur la notion de la performance publique comme une finalité du contrôle financier de l'Etat.

1. Revue de littérature du contrôle financier de l'Etat

Le contrôle financier au sens propre du terme a commencé au Maroc sous le règne de Moulay EL Hassan premier (1873-1894) (HARAKAT, 1991, p7). Le savoir faire limité des ministres des finances à cette époque a accéléré le déséquilibre financier et a conduit à l'endettement du Maroc en 1906 et à sa subordination à la tutelle financière française après l'accord de protectorat en 1912(HARAKAT, 1992, p9). Malgré les efforts menés par les souverains pour rétablir le modèle arabo-musulman de contrôle, ce dernier a cédé la place au modèle français pour deux raisons. La première raison est interne et elle est due au gaspillage et au détournement de fonds. La deuxième raison est externe et s'explique par la prédominance de la rationalité européenne du contrôle financier (HARAKAT, 1992).

« Ainsi, durant le protectorat (1912-1955), le contrôle supérieur des finances marocaines s'effectuait par la cour des comptes française. Ce contrôle s'opérait doublement sur pièce et sur place » (HARAKAT, 1992).

Après l'indépendance, le Maroc a renforcé son dispositif de contrôle par la modification et la conception de nouveaux textes. Il s'agit notamment du dahir du 6 Août 1958 portant règlement de la comptabilité publique, modifié par le décret royal du 21 Avril 1967(HARAKAT, 1992) et complété par le décret du 5 Mars 2002, du dahir du 14 avril 1960 concernant la création de l'inspection générale des finances (IGF), dahir du 14 Avril 1960 organisant le contrôle financier de l'Etat qui est remplacé par le dahir du 11 Novembre 2003(la loi 69-00), du dahir 14 Avril 1960 instituant la commission nationale des comptes qui est remplacée par la cour des comptes (dahir du 14 septembre 1979 et dahir du 13 juin 2002).

Le contrôle financier de l'Etat sur les établissements et les entreprises publics est régi par le dahir de 1960 jusqu'à 2003. Ce texte juridique demeure lacunaire du fait qu'il présente un certain nombre d'insuffisances tel que l'exercice d'un contrôle de régularité, non généralisé et non évolutif. Ce qui a poussé le législateur marocain à mettre en place un nouveau dispositif qui n'est autre que la loi 69-00.

On entend par contrôle financier de l'Etat, *« tout contrôle exercé par l'Etat sur les établissements publics, sociétés et entreprises visés à l'article premier (les établissements publics, sociétés d'Etat, filiales publiques, sociétés mixtes, entreprises concessionnaires), a priori ou a posteriori, selon leur forme juridique et les modalités de leur gestion et ce, dans les conditions prévues par la loi 69-00, ainsi que sur les organismes soumis au contrôle financier de l'Etat en vertu d'une loi particulière »* (Article 8 de la loi 69-00).

La loi 69-00 du 11 Novembre 2003 modifiant le dahir du 14 avril 1960 a initié une nouvelle époque dans le contrôle financier, caractérisé par l'introduction d'une nouvelle approche de la tutelle financière de l'Etat sur les EEP. Les principaux objectifs de cette réforme sont alors le développement d'une meilleure gouvernance des EEP et la modernisation de leur mode de gestion (banque Mondiale, 2007). En effet, « outre le contrôle de conformité qui doit être rendu plus efficace, le contrôle doit contribuer à la réalisation des objectifs de rationalisation de la gestion, d'utilisation optimale des ressources et surtout, d'évaluation des résultats et des performances et de la prévention contre les risques »(code marocain de BPG, p12). Les principes directeurs de cette loi visent à introduire les principes de gouvernement d'entreprise en instituant le principe de responsabilisation. De même le contrôle va varier en fonction de la performance du système d'information et du système de gestion mis en place. Ce type de contrôle a remplacé le régime antérieur axé sur la seule régularité des dépenses. Les variantes de ce contrôle sont de quatre types :

- Le contrôle préalable (axé sur la régularité), exercé sur les établissements publics dont le système d'information de gestion (SIG) ne présente pas les sécurités nécessaires à la maîtrise des risques.
- Le contrôle d'accompagnement, exercé sur les sociétés d'Etat à participation directe et sur les établissements publics dont le système de contrôle interne assure une maîtrise et anticipation des risques ou sur ceux liées à l'Etat avec des contrats-programmes¹
- Le contrôle conventionnel et le contrôle contractuel, le premier est réservé aux sociétés d'Etat à participation indirecte et aux filiales publiques, le second exercé sur les entreprises concessionnaires.

La Loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes s'articule autour de quatre objectifs à savoir :

- ✓ La Généralisation du contrôle
- ✓ La modulation et la pertinence du contrôle

¹ Les contrats de programme sont conclus entre d'une part l'Etat et d'autre part les établissements publics ou les sociétés d'Etat ou les filiales publiques dans lesquelles l'Etat ou une collectivité locale détient une participation directe, lorsque l'importance et la nature de leur activité le justifient. Les contrats de programme définissent, pour une période pluriannuelle, notamment les engagements de l'Etat et de l'organisme contractant, les objectifs techniques, économiques et financiers assignés à l'organisme et les moyens pour les atteindre ainsi que les modalités de suivi de leur exécution. Les contrats de programme sont signés, au nom de l'Etat, conjointement par le ministre de tutelle et le ministre chargé des finances et, pour l'organisme, par le président du conseil d'administration ou de l'organe délibérant ou par le directeur s'il reçoit délégation dudit conseil ou organe. Les modalités d'élaboration, de suivi et d'évaluation du contrat programme sont fixées par voie réglementaire.

- ✓ La dynamisation du processus de contrôle
- ✓ La clarification des pouvoirs au sein de l'entreprise

La nouvelle constitution de 2011, la corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes, la nouvelle loi organique des finances en 2014..., ce sont des raisons parmi d'autres qui ont poussé le législateur marocain à réfléchir à un nouveau projet de loi sur la gouvernance et le contrôle de l'Etat sur les établissements et les entreprises publics. Et ce après 10 ans de la mise en place de la loi 69-00.

Selon ce projet de loi, le contrôle financier de l'Etat a pour objectif (Article 24 du Projet de loi) :

- L'assurance de l'opportunité des opérations économiques et financières à travers l'analyse de leur pertinence par rapport aux missions et aux objectifs assignés ;
- La régularité des opérations de dépenses et de recettes, en s'assurant de leur conformité aux dispositions législatives, réglementaires, statutaires et budgétaires en vigueur ;
- L'appréciation de la fiabilité et l'effectivité du dispositif du contrôle interne et du système d'information ;
- l'assurance du suivi régulier de la gestion et l'appréciation des performances économiques et financières, sur la base d'indicateurs pertinents et adaptés aux spécificités des organismes, définis dans le cadre du contrat programme, du budget annuel.

Ce projet de loi vise à évoluer le contrôle financier de l'Etat sur les établissements et entreprises publics (EEP) vers un contrôle qui privilège davantage la fiabilité et l'évaluation des performances, à travers une nouvelle typologie du contrôle financier, à savoir (un contrôle financier a priori, contrôle financier d'accompagnement, contrôle financier a posteriori et un contrôle financier contractuel) (article 26).

L'assurance d'un suivi régulier de la gestion des EEP et pour les besoins de contrôle, les établissements et les entreprises publics seront contrôlés sur la base des trois critères suivants (Article 27 du Projet de loi):

- Le niveau de détention du capital ;
- La qualité de la gestion et de la gouvernance ;
- Les concours financiers.

2. Aspect pratique du contrôle financier de l'Etat

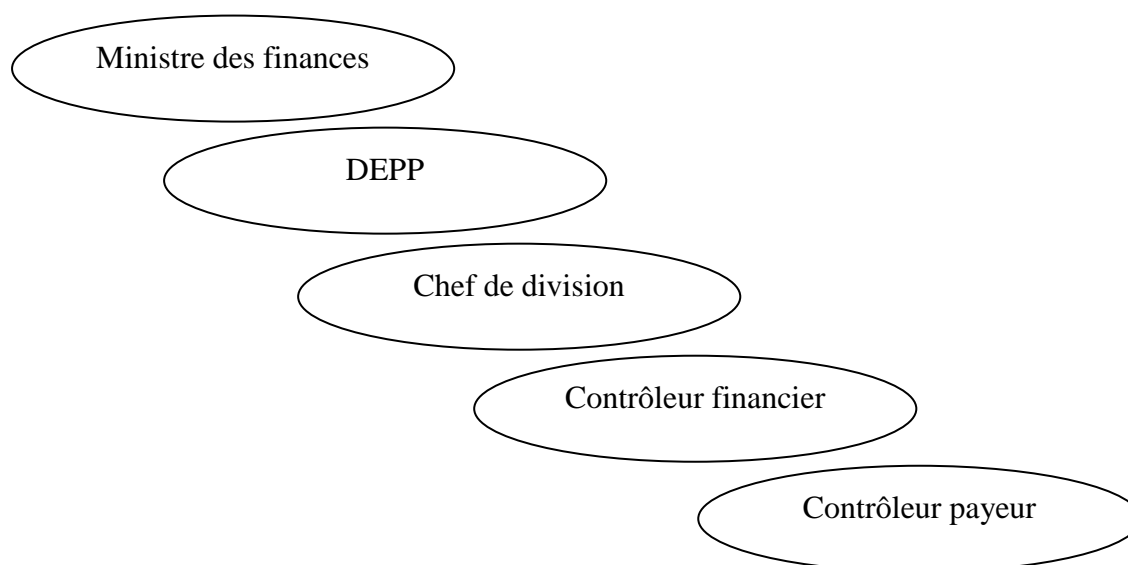
Le contrôle financier s'exerce sur les établissements et entreprises publics à caractère administratifs (EPA) comme il s'applique aux établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) appartenant les deux à la fois à la sphère marchande et non marchande.

Ce contrôle a pour mission de sauvegarder les deniers publics à travers ses opérations susceptibles d'avoir une répercussion financière directe ou indirecte (article 3 du dahir du 14 avril 1960). Ces opérations prennent comme une référence les lois de finances, statut du personnel, décisions des ordonnateurs, circulaires, lois sur les impôts et taxes, décrets, arrêtés, code des marchés publics, notes de service....).

2.1 La structure du contrôle financier de l'Etat sur les EEP

Le contrôle financier de l'Etat sur les établissements et entreprises publics (EEP) se déroule par un processus sous la tutelle exclusive du ministre des finances.

Figure n°1: Structure du contrôle financier de l'Etat sur les EEP au Maroc



Source : ZAOUIA Abdelah, 2005, thèse de doctorat en sciences de gestion à la FSJES Marrakech « du contrôle financier au contrôle de gestion stratégique dans les établissements publics à caractère industriel et commercial : cas des ERAC ».P 26.

Les intervenants en matière du contrôle financier (contrôleur d'Etat, contrôleur payeur, commissaires du gouvernement) ont pour mission d'approuver le projet du budget de fonctionnement et d'équipement, d'assister aux séances du conseil d'administration avec une voix consultative, apposer le visa préalable sur les marchés publics de travaux ou de fournitures de services qui dépassent un seuil fixé par décision du ministre des finances, participer grâce à leur pouvoir par la signature aux décisions stratégiques et opérationnelles des établissements, vérifier la disponibilité des crédits dans chaque rubrique budgétaire,

vérifier que le travail ou le service à rémunérer aux tiers ou à des salariés a été effectivement exécuté, que les pièces justificatives existent et qu'elles respectent les règles de fond et de forme (exactitude des calculs, mention de la TVA, numéro de la patente, numéro de l'identification fiscale, numéro de la caisse nationale de la sécurité sociale...), procéder à la vérification de l'identité du créancier et vérifient la sincérité des écritures comptables. (Article 36 et 38 du Projet de loi).

2.1.1 Le ministre des finances :

Il dispose d'un pouvoir hiérarchique, nomme les agents du contrôle financier et il est consulté en dernier ressort en cas de difficultés ou de conflits avec les dirigeants des établissements publics. L'article 7 de la loi 69-00 lui attribue l'approbation des budgets, des états prévisionnels, le statut du personnel, l'organigramme fixant les structures organisationnelles et leurs attributions, le règlement fixant les règles et modes de passation des marchés, les conditions d'émission des emprunts et de recours aux autres formes de crédits bancaires, telles qu'avances ou découverts, l'affectation des résultats. A part la nomination des cadres supérieurs du ministère, presque la totalité de ces attributions sont confiées au directeur des établissements publics et de participations qui en délègue à son tour une partie à ses subordonnées. L'article 8 du même dahir soumet à l'autorisation du ministre des finances tout transfert total ou partiel des subventions de l'Etat d'un établissement public à une autre entité. Grâce au tissu des agents du ministère des finances (contrôleurs financiers, agents comptables) nommés auprès des établissements, le ministre collecte des informations utiles sur le fonctionnement de ces entreprises publiques, ce qui lui confère un pouvoir par l'information en plus de son pouvoir hiérarchique. Les données rassemblées permettent au ministre de suivre la performance financière des établissements et de participer à des décisions importantes les concernant.

2.1.2 Le directeur des établissements publics et de la privatisation

Il nomme les contrôleurs financiers et les agents comptables et met fin à leur mission par décision (document écrit, signé et cacheté). Il approuve et appose sa signature sur les décisions d'intérim concernant le personnel du contrôle financier (remplacement d'un agent en cas de congé ou d'absence prolongée). Le ministre des finances lui délègue dans la réalité le suivi de la gestion des établissements et entreprises publics. Ce directeur participe aux projets de changement majeurs touchant à la vie des établissements telle que la conception et

la modification des organigrammes, les statuts du personnel, répartition des responsabilités entre les agents de la DEPP et l'approbation du mode de calcul des composantes de la rémunération total. En cas de conflit entre le dirigeant d'un établissement (ordonnateur), le contrôleur financier et l'agent comptable, le directeur des établissements publics et de la privatisation intervient pour suggérer des solutions ou mettre fin aux différends. Il est chargé de mettre en place dans chaque établissement une organisation comptable et financière en vertu de l'article 5 du dahir organisant le contrôle financier et peut être amené de façon exceptionnelle à modéliser le plan des comptes (plan comptable général, plans comptables sectoriels) et des manuels de procédure comptables.

2.1.3 Le chef de division

Il supervise le travail des agents du contrôle financier (contrôleurs financiers, agents comptables), évalue leur performance. Dans la pratique, le chef de division discute le budget avec les responsables des établissements et approuve sa version définitive en apposant son visa qui rend ce document valable vis-à-vis de l'agence comptable. Il joue un rôle d'arbitre entre les agents du contrôle et les gestionnaires en cas de difficulté d'interprétation des textes. Il aide à la prise de décisions de contrôle qui ne sont pas inscrites de manière claire parmi les attributions du contrôleur financier ou de l'agent comptable. Ainsi certains actes de gestion de personnel (recrutements à titre d'exemple) et le mode de calcul de certaines primes (exemple : primes d'incitation à la productivité) peuvent prêter à confusion, nécessitent par conséquent une intervention de la hiérarchie.

2.1.4 Le contrôleur financier(ou le contrôleur d'Etat)

L'article 9 de la loi 69-00 précise que le contrôleur d'Etat assiste, avec voix consultative, aux séances du conseil d'administration ou de l'organe délibérant ainsi qu'aux réunions des commissions ou comités constitués en application des dispositions législatives, réglementaires, statutaires ou conventionnelles relatives à l'organisme contrôlé. Il dispose d'un droit de communication permanent tant auprès de l'organisme que de ses filiales et participations et peut effectuer, à tout moment, sur pièces et sur place, toutes vérifications² et

² Le contrôleur d'Etat travaille sur la base de la Nomenclature des pièces justificatives pour le visa des actes d'engagement des dépenses des Etablissements Publics soumis au contrôle préalable, cet instrument offre aux Contrôleurs d'Etat et aux ordonnateurs un référentiel qui fixe la liste des pièces justificatives pour chaque acte d'engagement de la dépense. Il permet de simplifier les procédures de la dépense publique et de réduire les délais de paiement et partant contribuer à renforcer les performances de l'action des EEP.

tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables, registres et procès-verbaux. Il peut obtenir, sous couvert du ministre chargé des finances, toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations avec l'organisme. Le contrôleur d'Etat dispose, dans la limite des seuils fixés par le ministre chargé des finances, d'un pouvoir de visa préalable sur les acquisitions immobilières, tous contrats ou conventions de travaux, de fournitures et de services ainsi que sur l'octroi de subventions et dons. Il exerce également un droit de visa préalable des actes de gestion du personnel dans les établissements publics ne disposant pas d'un statut du personnel approuvé dans les conditions visées à l'article 7. Les seuils visés au présent alinéa sont déterminés selon l'importance de l'organisme et en fonction du nombre d'opérations concernées et de leur montant. En cas de refus de visa, le ministre chargé des finances décide en dernier ressort. Le contrôleur d'Etat peut, également, donner son avis sur toute opération relative à la gestion de l'organisme, à l'occasion de l'exercice de ses fonctions et qu'il fait connaître par écrit, selon le cas, au ministre chargé des finances, au président du conseil d'administration ou de l'organe délibérant ou à la direction. Il rend compte de sa mission dans un rapport annuel qu'il adresse au ministre chargé des finances et qui est soumis au conseil d'administration ou à l'organe délibérant. (ZAOUIA, 2005 p 28).

2.1.5 L'agent comptable (ou contrôleur payeur)

Le trésorier payeur est comptable public a pour mission de veiller à la régularité des opérations de dépenses, tant au regard des dispositions légales et réglementaires, que des dispositions statutaires et budgétaires de l'organisme. Il est nommé par le ministre des finances (ou son délégué) et dépend hiérarchiquement de ce même ministère. Ce qui distingue cet agent du contrôle financier des autres cadres c'est sa présence sur le lieu du travail (au siège de l'établissement) et cette situation lui donne un pouvoir par l'information qui peut s'avérer supérieur à celui du contrôleur financier qui se trouve éloigné de l'ordonnateur. du point de vue légale, réglementaire et statutaire, Il doit s'assurer que les paiements sont faits au véritable créancier, sur un crédit disponible et sur présentation de pièces régulières³ établissant la réalité des droits du créancier et du service fait. Toutefois, la

https://www.finances.gov.ma/Docs/depp/2017/2014_6306%20La%20nomenclature_pj_visa_actes_engagement_d%c3%a9penses_EP.pdf.(consulté le 19/09/2017).

³ Le trésorier payeur ou bien le contrôleur payeur selon la nouvelle appellation du projet de loi doit s'assurer de chaque dépense de pièces justificatives. (Nomenclature des pièces justificatives des dépenses des Etablissements

responsabilité du trésorier payeur est dérogée lorsque, après avoir adressé un rejet motivé au directeur de l'organisme, il est requis par ce dernier de viser un moyen de paiement. Il est tenu de se conformer à cette réquisition qu'il annexe à l'ordre de paiement. Il en avise sans délai le ministre chargé des finances. Le trésorier payeur signe, conjointement avec le directeur ou la personne habilitée de l'organisme, les moyens de paiement tels que chèques, virements et effets de commerce. Pour les établissements publics gérant des régimes de retraite et de prévoyance sociale, des arrêtés du ministre chargé des finances préciseront, pour chaque organisme, les limites des attributions du trésorier payeur. Le trésorier payeur peut être habilité, par arrêté du ministre chargé des finances, à effectuer un contrôle des recettes (article 10 de la loi 69-00).

2.2 Les outils du contrôle financier

Les outils du contrôle financier qui sont propres au secteur public ont la particularité d'être prévus par décret ce qui les distingue généralement des outils du secteur privé. La comptabilité publique et le code des marchés publics, les contrats programme constituent les principaux outils du contrôle financier dans le secteur public.

2.2.1 La comptabilité publique

Le décret du 21 Avril 1967 porte le règlement général de la comptabilité publique. Il présente les règles qui régissent les opérations comptables et financières des organismes publics.

La comptabilité publique est basée sur le principe de la séparation et de l'incompatibilité des fonctions de l'ordonnateur (directeur) et du comptable (agent comptable ou contrôleur financier). Ce principe démocratique doit normalement garantir la sauvegarde du patrimoine de l'Etat. Le directeur de l'établissement a pour mission de gérer les opérations et le comptable public exécute les opérations de trésorerie dans le respect de l'article 8 du décret du 21 avril 1967 qui stipule que « *nul ordonnateur ne peut disposer des fonds portés au crédit d'un compte ouvert à un comptable public que par voie d'ordre donnés à ce comptable appuyés des pièces justificatives réglementaire* » (article 8 du décret du 21 avril 1967).

Les comptables publics dans les établissements et entreprises publics (EEP) sont chargés des opérations **de recettes et de dépenses**. Les opérations de recette regroupent les recouvrements des ordres de recettes émises par les ordonnateurs, des créances résultant d'un contrat de

Publics), cette nomenclature permet de simplifier les procédures, réduire les délais de traitement des dossiers, assurer une plus grande efficacité dans la réalisation des dépenses publiques et uniformiser la liste des pièces justificatives transmises par les ordonnateurs aux agents de contrôle à l'occasion de chaque paiement.

https://www.finances.gov.ma/Docs/depp/2017/2014_6306%20La%20nomenclature_pj_paiement_d%3a9pens es_EP_contr%3b4le.pdf.

vente, de prêt ou d'emprunt et des droits à percevoir. Ils contrôlent la régularité de la perception, de l'imputation ainsi que l'existence des pièces justificatives en respectant le principe comptable de clarté (appelé principe de non compensation en comptabilité publique) et selon lequel « il est fait recette du montant intégral des produits sans contraction entre les recettes et les dépenses » [article 21 du décret du 21 avril 1967].

Quant aux opérations de dépenses, elles doivent être prévues au budget de l'établissement et suivre les étapes prévues aux articles 31 à 35 du décret relatif à la comptabilité publique. Avant d'être payée, une dépense doit être engagée, liquidée et ordonnancée. L'engagement est l'acte par lequel l'organisme public crée ou constate une obligation de nature à entraîner une charge (attribution d'un marché public à titre d'exemple). La liquidation a pour but de vérifier la réalité de la dette et correspond généralement à l'exécution d'une partie de l'engagement (établissement d'un décompte provisoire sur un marché public de travaux). L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel le directeur de l'établissement approuve des résultats de la liquidation et demande à l'agent comptable de procéder après vérification au paiement (à la dépense). Ce dernier exerce son contrôle sur l'identité de l'ordonnateur (directeur), sur la disponibilité des crédits dans le budget, sur l'exactitude de l'imputation aux comptes budgétaires, sur les documents justifiant que le travail ou le service ait été effectué et finalement sur l'exactitude des calculs.

Pour suivre les flux et les stocks, les ordonnateurs et les comptables tiennent une comptabilité qui doit retracer les opérations financières, les opérations budgétaires, les opérations de trésorerie, aboutir à la détermination des résultats annuels d'exécution, présenter le coût de revient, calculer le rendement des services et fournir un inventaire des stocks, du matériel, du mobilier, de titres...

2.2.2 Le code des marchés publics

En ce qui concerne le code des marchés publics, la commande publique couvre l'ensemble des marchés publics attribués par les services publics (État, établissements et entreprises publics et collectivités locales) pour acquérir des biens, réaliser des services et des travaux. En 2017, le montant global des marchés publics représente environ 160 milliards de dirhams soit l'équivalent de 17 % du PIB au Maroc, De 37 MMDH en 2001 à 160 MMDH en 2017, 70% du chiffre d'affaires des entreprises BTP, 80% de celui du secteur de l'ingénierie, En 2016,

les acheteurs publics du Royaume ont passé 33.320 marchés dont plus de 97% par appel d'offres ouvert⁴(ICPC, 2017).

L'Etat Marocain conscient de l'importance stratégique de la commande publique pour la croissance économique, c'est la raison pour laquelle a enclenché un certain nombre de réformes en matière de passation et d'exécution des marchés publics.

L'historique de réforme en matière juridique de la réglementation des marchés publics se présente de la façon suivante :

La réglementation marocaine remonte à 1907. Plusieurs réformes ont été entamées dans les années 1965, 1976 et 1998 et la dernière réforme en 2013, cette dernière réforme vient pour la concrétisation d'un certain nombre des principes de la constitution de 2011, remédier aux insuffisances de la réglementation de 2007, répondre aux attentes des acteurs de la commande publique et des citoyens, prendre en charge les recommandations et propositions des partenaires internationaux. Egalement cette réforme a pour ambition de :

- Renforcer de la transparence ;
- Elargir l'accès à la commande publique ;
- Aligner les standards internationaux ;
- garantir l'efficacité de la dépense publique.

2.2.3 Les contrats-programme

Ce sont des contrats établis et signés entre l'Etat et les établissements publics, les sociétés d'Etat ou les filiales publiques dans lesquelles les deux parties définissent, pour une période pluriannuelle les engagements de l'Etat et de l'établissement contractant, les objectifs techniques, économiques et financiers assignés, ce contrat doit avoir les moyens opérationnels pour les atteindre ainsi que les modalités de suivi de leur exécution.

Pour le porte-parole au nom de l'Etat de ces contrats c'est le ministre de tutelle et le ministre chargé des finances et, pour l'organisme, c'est le président du conseil d'administration ou le directeur.

la contractualisation des rapports entre l'Etat et les EEP, a permis d'arrimer l'action de ces derniers aux stratégies nationales et de fixer les engagements des deux parties, en particulier en termes :

- de vision stratégique en adéquation avec les orientations des pouvoirs publics ;

⁴http://www.icpc.ma/wps/wcm/connect/a713060043765bb3bbcbbf4d27d88277/Presentation_Jari+22+11+2017.pdf?MOD=AJPERES. Consulté le 15/09/2018.

- de projets d'investissements et de programmes d'actions à réaliser par les EEP en conformité avec les orientations et choix du Gouvernement ;
- de rétablissement de la viabilité économique et financière ;
- d'amélioration de l'offre et de la qualité des prestations et services fournis ;
- de renforcement de la qualité de gestion, de l'amélioration du contrôle interne, de rationalisation des charges et de l'amélioration de la performance ;
- de produits et dividendes à remonter au Trésor ;
- d'amélioration du cadre et des pratiques de gouvernance.

Les outils du contrôle financier de l'Etat. Tels que le code des marchés publics, la comptabilité publique et la contractualisation sont les principaux outils de gestion dans le secteur public, mais aujourd'hui, d'autres instruments de gestion comme l'audit interne, le contrôle interne et la gestion prévisionnelle de risques s'imposent. Ces outils ont pour finalité la notion de performance que ce soit dans son aspect administratif ou financier, d'où le traitement de ce point dans le paragraphe suivant.

3. La performance publique : Une finalité du contrôle financier

La performance est un concept fréquemment utilisé dans les organisations publiques et privées, mais avec des significations différentes et changeantes. Dans le secteur privé, le concept est généralement confondu avec la rentabilité des capitaux propres ou des capitaux investis alors que dans le secteur public, sa définition demeure impérieuse et ses contours peuvent changer en fonction moment, responsables politiques et du profil du dirigeant du service public.

La performance publique est cadrée par des lois et des décrets. Si le dirigeant de l'entreprise privée n'a besoin que de quelques notions en droit des sociétés et en droit de travail pour gérer, son homologue de l'EEP est obligée d'avoir des connaissances juridiques profondes car son action relève de la politique publique et un impact sur l'EEP. En ce qui concerne le fonctionnement interne de l'EEP, il est régi par des textes, des statuts et des procédures particulières qu'il faut appliquer pour couvrir un volet de la performance.

Le contrôle financier relève d'une rationalité procédurale avec une recherche d'une performance qui peut être qualifiée d'administrative. La performance administrative est atteinte lorsque l'organisme public respecte les textes et les lois qui régissent le fonctionnement et les actes de gestion. Pour asseoir cette rationalité. Les contrôleurs mettent en œuvre des procédures longues et coûteuses qui finissent par avoir un impact négatif sur

d'autres volets de la performance. L'aspect juridique est prédominant dans ce type de contrôle car ses outils sont prévus par des décrets et des lois (loi sur le contrôle financier, décret de la comptabilité publique, décentralisation des marchés publics...), mais la pratique de ce contrôle va faire apparaître un phénomène de pouvoir et des conflits entre les contrôleurs et les contrôlés qui vont aboutir à une détérioration de la performance globale (coûts élevés,

Contrairement à l'entreprise privée, l'entreprise publique est confrontée à trois contraintes (EL GADI A, 2006, p 25) :

- Contrainte dans le choix des objectifs et finalités : généralement, les objectifs et les buts sont imposés à l'entreprise. Les objectifs sont souvent vagues, diversifiés et parfois contradictoires.
- Généralement les managers ont peu de moyens pour réaliser les objectifs qui leur ont été assignés (respect des procédures, peu de liberté dans la gestion, etc.).
- L'adaptation des objectifs aux moyens disponibles est difficile, parce que la prise de décision et la fixation des objectifs se font à des niveaux différents de ceux qui sont chargés du processus d'exécution des programmes.

Les changements qui s'opèrent au niveau de l'environnement externe exigent de l'entreprise une orchestration et une adaptation continue des objectifs et plans d'action aux moyens disponibles.

De plus, la marge d'autonomie des entreprises publiques est déterminée par les pressions qu'exercent les contraintes gouvernementales, et celle du marché, par l'appareil de contrôle et par l'organisation de la concurrence. Ces pressions sont variables et s'exercent indifféremment mais à des degrés divers sur les entreprises publiques selon leur secteur d'activité.

En général, la notion de performance traitée dans notre recherche pourra être qualifiée d'une performance procédurale ou bien administrative vis-à-vis des textes régissant les établissements et les entreprises publiques (EEP), d'où le lien entre le contrôle financier de l'Etat et la notion de performance vu les contraintes traitées précédemment.

Par ailleurs, la cour des comptes vient de publier dans son dernier rapport des recommandations qui tendent vers l'amélioration de la performance discutée dans notre recherche, ces recommandations visent l'introduction d'une nouvelle typologie de contrôles en fonction de critères liés à la qualité de la gouvernance et des systèmes d'information de gestion avec le but de faire migrer la plupart des entreprises publiques d'un contrôle a priori vers un contrôle a posteriori basé sur les résultats et les performances. Ce rapport

recommande également la mise en place de la contractualisation des rapports entre l'Etat et les EEP. Selon le code des bonnes pratiques de gouvernance des entreprises publiques "une contractualisation pluriannuelle fondée sur l'implication de tous les acteurs, la fixation d'objectifs clairs, la cohérence des interventions, le suivi dynamique et la reddition des comptes » (la cour des comptes, 2016, p 55).

Conclusion

Le contrôle financier de l'Etat sur les établissements et les entreprises publics, mérite d'être traité sur tous les plans. Dans ce travail, nous avons essayé de le traiter à travers l'angle managérial. Ce dernier nous a imposé de soulever l'aspect juridique du contrôle financier et de discuter son historique en premier lieu, les raisons derrière la mise en place de chaque dispositif ont été également soulevé pendant la deuxième moitié du 20^{ème} siècle et le 21^{ème} siècle.

En deuxième point, nous avons traité l'aspect pratique du contrôle financier de l'Etat vis-à-vis des établissements et entreprises publics, à travers ses intervenants (Contrôleur d'Etat, Contrôleur payeur) et ses outils et instruments recommandés par la loi (la comptabilité publique, la contractualisation et les marchés publics) au sein des EEP.

Ces outils ont pour objectif un suivi du bon fonctionnement de la gestion des établissements et entreprises publics, chose qui nous a amené à traiter la notion de la performance au sein des EEP et son lien avec le contrôle financier de l'Etat. Egalement ce lien nous a permis de tirer des axes d'améliorations qui peuvent se résumer comme suit :

- Mettre en ouvre un système de gestion avec des outils intégrés et de piloter les établissements publics avec un modèle global qui prend en considération toutes facettes de la performance publique (sociétale, sociale, financière, comptable, administrative, politique et organisationnelle ;
- Les systèmes de gestion sont classiques et embryonnaires, quant aux systèmes d'information, ils sont presque absents. Un bon système d'information est un moyen de propagation de données et de savoirs. Il facilite l'organisation par processus et contribue à la création de la valeur ;
- Constituer un cadre réglementaire uniforme qui régit le contrôle financier en tant que discipline et métier.

- Assurer l'articulation entre missions statement (les buts généraux du service concerné) et des principes de fonctionnement.(Cherkaoui M, Bey Y et Mahir MA, 2017).

Bibliographie :

Ouvrages, Articles et thèses

- Cherkaoui M, Bey Y et Mahir MA, (2017). Pratiques managériales au secteur public : cadre conceptuel. RCCA, n°3, 168-183.
- EL GADI A. (2006), audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public, imp. Rabat net Maroc.
- HRAKAT M. (1991) : « Contribution à une théorie générale du contrôle supérieur des finances publiques : cas du Maroc » Thèse de doctorat en gestion FSJES Rabat.
- HRAKAT, M. (1992), le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc –T1-édition Babel.
- ZAOUIA A. (2005) : « du contrôle financier au contrôle de gestion stratégique dans les établissements publics à caractère industriel et commercial : cas des ERAC » thèse de doctorat en gestion FSJES Marrakech.

Textes législatifs et règlementaires, rapports et études

- Dahir n° 1-59-271 du 17 Chaoual 1379 (14 avril 1960) organisant le contrôle financier de l'Etat sur les offices, établissements publics et sociétés concessionnaires ainsi que sur les sociétés et organismes bénéficiant du concours financier de l'état ou de collectivités publiques.
- Dahir n° 1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11 novembre 2003) portant promulgation de la Loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes.
<https://www.finances.gov.ma/Docs/2013/depp/dahir-1-03-195.pdf>
- Projet de loi relatif à la gouvernance et au contrôle financier de l'Etat sur les EEP sachant qu'en janvier 2015, ce projet de loi a été publié sur le site du

SGG.http://www.sgg.gov.ma/portals/0/AvantProjet/115/Avp_Loi_gouvernance_Fr.pdf

- Décret royal n° 330-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique. (Bulletin officiel n° 2843 du 26/04/1967 (26avril 1967)).
- Décret n° 2-12-349 du 8 jourmada Ier 1434 (20 mars 2013) relatif aux marchés publics.
- Nomenclature des pièces justificatives pour le visa des actes d'engagement des dépenses des établissements publics soumis au contrôle préalable.https://www.finances.gov.ma/Docs/2014/DEPP/arrete_780_12nomenclature.pdf
- Rapport sur le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance établi par la cour des comptes en juin 2016. http://www.courdescomptes.ma/upload/MoDUle_20/File_20_296.pdf
- Etude d'évaluation de la gestion des systèmes de finances publiques (groupe de travail national du ministère des finances et de la privatisation au Maroc et de la banque mondiale), mars 2007.
- Commission Nationale de Gouvernance d'entreprise « code marocain de bonnes pratiques de gouvernance des EEP». http://www.ecgi.org/codes/documents/morocco_code_march2008_fr.pdf
- Rapport sur La dématérialisation des procédures de passation des marchés publics par l'ICPC en 2017 http://www.icpc.ma/wps/wcm/connect/a713060043765bb3bbcbbf4d27d88277/Presentation_Jari+22+11+2017.pdf?MOD=AJPERES